

## Steuerwettbewerb in der EU

Ein steuerlicher Belastungsvergleich zwischen Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Bearbeitet von  
Dr. Anja Bauer

1. Auflage 2011. Taschenbuch. 390 S. Paperback  
ISBN 978 3 8329 6311 8  
Gewicht: 582 g

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Unternehmensrecht > Unternehmen und Steuern, Investitionszulage](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>Vorwort von Prof. Dr. Michael Kirk</b>	5
<b>Vorwort</b>	7
<b>Inhaltsverzeichnis</b>	9
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	25
<b>A. Einführung</b>	29
<b>Erscheinungsformen des Steuerwettbewerbs in der Praxis</b>	29
<b>Kritische Auseinandersetzung mit dem in der Literatur erörterten</b>	
<b>Thema „Steuerwettbewerb“</b>	30
<b>Vorgehensweise</b>	32
<b>B. Wettbewerb der Staaten</b>	35
<b>I. Wettbewerb als evolutionärer Prozess</b>	35
1. Allokations- versus Innovationsfunktion des Wettbewerbs	35
2. Die Bausteine des evolutionären Wettbewerbs	36
3. Evolutionärer Wettbewerb als Wissensschaffungsprozess	41
4. Die Rolle der Institutionen und Organisationen	43
<b>II. Der zwischenstaatliche Wettbewerb</b>	46
1. Übertragbarkeit des evolutorischen Wettbewerbsverständnisses auf den zwischenstaatlichen Wettbewerb	46
2. Paradigmenwechsel in der Wirtschaftspolitik: Vom Staat als Monopolist zum Staat als Wettbewerber	51
3. Modell des zwischenstaatlichen Wettbewerbs	52
a) Akteure auf der Angebotsseite	53
b) Akteure auf der Nachfrageseite	54
aa) Die Bedeutung der Rechtsformen im Wettbewerb	56
(1) Die Kapitalgesellschaft	56
(2) Die Personengesellschaft	56
	9

(3) Die Genossenschaft	57
(4) Zwischenfazit	58
bb) Wettbewerbsvorteile auf Gütermärkten durch genossenschaftliche Strukturmerkmale?	58
cc) Sind Genossenschaften per-se Kartelle?	62
dd) Die Genossenschaft im zwischenstaatlichen Wettbewerb	66
c) Standorte als Produkte	70
4. Zielgrößen der Staaten im Wettbewerb	72
a) Wettbewerb um Humanvermögen	73
b) Wettbewerb um Realkapital	75
c) Wettbewerb um Finanzkapital	76
d) Exkurs: Wettbewerb um Unternehmensfunktionen	78
<b>C. Steuerwettbewerb</b>	79
<b>I. Grenzüberschreitende Aktivitäten</b>	79
1. Grenzüberschreitende Aktivitäten als Voraussetzung für Steuerwettbewerb	79
2. Abbildung der grenzüberschreitenden Aktivitäten in den Steuersystemen	81
a) Verfahren und Instrumente zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	82
b) Europäische Richtlinien	85
<b>II. Instrumente im Wettbewerb der Staaten</b>	86
1. Ordnungs- und prozesspolitische Maßnahmen	86
2. Die Steuerpolitik	88
a) Relevanz der Steuerarten für den Steuerwettbewerb	89
b) Sonstige Ansatzpunkte für den Steuerwettbewerb	91
<b>III. Wettbewerb im Bereich des Steuerrechts in der EU</b>	93
1. Real-seat-Theorie (gegenwärtige Situation in der EU)	93
2. Alternativen zur Förderung des Wettbewerbs	95
a) Einführung der Incorporation-Theorie (Gründungstheorie)	95
b) Einführung der europäischen Aktiengesellschaft	97
c) Einführung der europäischen Genossenschaft	99
<b>IV. Auswirkungen des Steuerwettbewerbs</b>	102
1. Steuerwettbewerb als Entdeckungsverfahren	102
a) Wettbewerb und das Wissensproblem	102
b) Steuerwettbewerb und Effizienz	104
2. “Race to the top” versus “Race to the bottom”	105
3. Auswirkungen auf Lebensstandard, Beschäftigung und Steueraufkommen	108

4.	Auswirkungen auf Machtmissbrauch	110
5.	Erosion der Kapitalertragsbesteuerung	112
6.	Ergebnis	114
7.	Folgerungen	116
<b>V.</b>	<b>Fortbestand der Vielfalt oder Konvergenz der Steuersysteme?</b>	117
1.	Gültigkeit der Incorporation-Theorie?	118
2.	Paradigma	119
3.	Pfadabhängigkeit	121
4.	Stabilisierende Faktoren	124
<b>D.</b>	<b>Darstellung der Produkte im zwischenstaatlichen Wettbewerb</b>	129
<b>I.</b>	<b>Vorbemerkungen</b>	129
1.	Kriterien für die Länderauswahl	129
2.	Auswahl der relevanten Steuerarten und Rechtsformen	131
<b>II.</b>	<b>Das Steuersystem Deutschlands</b>	133
1.	Überblick über die Steuerarten	133
a)	Einkommensteuer	133
aa)	Persönliche Steuerpflicht	133
bb)	Sachliche Steuerpflicht	133
cc)	Gewinn- und Überschusseinkunftsarten	135
dd)	Einkunftsarten des EStG	137
(1)	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	137
(2)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	138
(3)	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	138
(4)	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	139
(5)	Einkünfte aus Kapitalvermögen	139
(6)	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	140
(7)	Sonstige Einkünfte	140
ee)	Behandlung von Verlusten	141
ff)	Weg zum zu versteuernden Einkommen	142
(1)	Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte	142
(2)	Ermittlung des Einkommens	142
(3)	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	143
gg)	Tarife	143
(1)	Normaltarif	143
(2)	Sondertarife	143
hh)	Festgesetzte und zu entrichtende ESt	144
b)	Kapitalertragsteuer	144
c)	Solidaritätszuschlag	145

d)	Körperschaftsteuer	145
aa)	Persönliche Steuerpflicht	145
bb)	Körperschaftsteuerliches Einkommen vor Verlustabzug	148
	(1) Erfolgskorrekturen aus anwendbaren einkommensteuerlichen Vorschriften	148
	(2) Erfolgswirksame Vorgänge aus dem Gesellschafter-/ Gesellschaftsverhältnis	149
	(3) Nicht abziehbare Aufwendungen	149
	(4) Steuerfreie Erträge	150
cc)	Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren	150
dd)	Festsetzung, Veranlagung und Entrichtung der KSt	151
e)	Gewerbsteuer	151
aa)	Steuergegenstand und Steuerschuldner der GewSt	151
bb)	Ermittlung des Gewerbeertrags vor Verlustabzug	152
	(1) Erhöhungen	154
	(2) Kürzungen	155
cc)	Gewerbeverlustabzug	156
dd)	Tarif der GewSt	156
ee)	Zerlegung des Steuermessbetrags	157
ff)	Festsetzung und Zahlung der GewSt	157
2.	Belastung der Personengesellschaft	157
a)	Laufende Besteuerung	157
aa)	Einkommensteuer	157
	(1) Einordnung der Personengesellschaft in das EStG	157
	(2) Gewerbliche Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften	158
	(3) Ertragsteuerliche Betrachtung von Sondervergütungen	159
	(4) Erfolgsermittlung bei Mitunternehmerschaften in 2 Stufen	159
	(5) Veräußerungen einzelner Wirtschaftsgüter	160
	(6) Behandlung von Verlusten	160
	(7) Einschränkung der Verlustverrechnung beim Kommanditisten	161
	(8) Steuertarif	161
	(9) Veranlagung	162
bb)	Solidaritätszuschlag	162
cc)	Gewerbsteuer	162
b)	Außerordentliche Besteuerungsvorgänge	162
aa)	Veräußerung von Anteilen durch die Gesellschafter	163

bb) Veräußerung des Betriebs	163
3. Belastung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter	164
a) Ebene der Gesellschaft	164
aa) Körperschaftsteuer	164
(1) Körperschaftsteuerrechtliche Einordnung der Kapitalgesellschaft	164
(2) Erfolgswirksame Vorgänge aus dem Gesellschafter-/Gesellschaftsbereich	164
(a) Gesellschafter-Einlagen	164
(b) Einkommensverwendungen i.S.d. § 8 (3) S. 1 KStG	165
(3) Behandlung von Verlusten	165
(4) Steuersatz	166
bb) Solidaritätszuschlag	166
cc) Gewerbesteuer	166
b) Ebene des Gesellschafters	167
aa) Kapitalgesellschaften als Anteilseigner	167
(1) Gewinnausschüttungen	167
(2) Veräußerungen u.ä. Vorgänge	167
bb) Personengesellschaften als Anteilseigner	167
cc) Natürliche Personen als Anteilseigner	168
(1) Sondervergütungen	168
(2) Ausschüttungen	168
(3) Veräußerung von Anteilen	169
4. Belastung der Genossenschaft	170
a) Ebene der Genossenschaft	170
aa) Körperschaftsteuer	170
(1) Einordnung der eG in das KStG	170
(2) Rückvergütungen	171
(3) Befreiungen von der KSt	171
bb) Solidaritätszuschlag	172
cc) Gewerbesteuer	172
(1) Einordnung der eG in das GewStG	172
(2) Rückvergütungen	172
(3) Befreiungen von der GewSt	173
(4) Vom Gewerbeertrag abzugsfähiger Freibetrag	173
b) Ebene des Mitglieds	173
aa) Gewinnausschüttungen	173
bb) Rückvergütungen	174
5. Zwischenfazit: Innerstaatlicher Belastungsvergleich zwischen Personen-, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	174

a)	Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bzw. deren Gesellschaftern und Anteilseignern	175
aa)	Ebene der Gesellschaft	175
bb)	Ebene des Gesellschafters bzw. Anteilseigners	176
b)	Belastungsvergleich zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie deren Anteilseignern und Mitgliedern	177
aa)	Ebene der Gesellschaft bzw. Genossenschaft	177
bb)	Ebene des Mitglieds bzw. Anteilseigners	177
6.	Modellrechnung: Steuerbelastungsvergleich GmbH – OHG in Deutschland	178
a)	Ausgangsdaten	178
b)	Durchführung des Steuerbelastungsvergleichs	179
aa)	GmbH	179
(1)	Ebene der Gesellschaft	179
(a)	Berechnung der GewSt	179
(b)	Berechnung der KSt	180
(c)	Berechnung des SolZ	180
(2)	Ebene der Gesellschafter	181
(a)	Thesaurierung	181
(aa)	Berechnung der ESt	181
(bb)	Berechnung des SolZ	181
(b)	Ausschüttung	182
(aa)	Berechnung der ESt	182
(bb)	Berechnung des SolZ	183
bb)	OHG	183
(1)	Ebene der Gesellschaft: Berechnung der GewSt	183
(2)	Ebene der Gesellschafter	184
(a)	Berechnung der ESt	184
(b)	Berechnung des SolZ	185
c)	Steuerbelastungsvergleich	186
aa)	Steuerbelastung GmbH insgesamt bei Thesaurierung	186
bb)	Steuerbelastung GmbH insgesamt bei Ausschüttung	186
cc)	Steuerbelastung OHG insgesamt	186
<b>III.</b>	<b>Das Steuersystem Frankreichs</b>	187
1.	Überblick über die Steuerarten	187
a)	Einkommensteuer (IR)	187
aa)	Persönliche Steuerpflicht	187
bb)	Einkunftsarten	189
(1)	Einkünfte aus Grundvermögen	189
(2)	Gewinn aus Gewerbebetrieb	190

(3) Veräußerungsgewinne	193
(4) Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft	195
(5) Gehälter, Löhne, Renten u.ä.	196
(6) Bezüge bestimmter Geschäftsführer von Gesellschaften	197
(7) Gewinne aus nichtgewerblichen Berufen	198
(8) Einkünfte aus Kapitalvermögen	199
cc) Welteinkommen	200
dd) Ermittlung der IR	201
b) Körperschaftsteuer (I.S.)	202
aa) Steuerpflicht	202
bb) Steuersätze	202
cc) Anrechnung verschiedener Steuern	202
c) Gewerbesteuer (TP)	203
aa) Steuersubjekt	203
bb) Befreiungen	203
cc) Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Steuer	204
dd) Aufteilung der Bemessungsgrundlage	205
d) Vermögensteuer (I.S.F.)	205
aa) Steuerpflicht	205
bb) Beruflich genutzte Wirtschaftsgüter	206
cc) Berechnung der Steuer	207
2. Belastung der Personengesellschaft bzw. ihrer Gesellschafter	207
a) Einkommensteuer (IR)	207
aa) Steuerpflicht	207
bb) Einkommensermittlung bei der Gesellschaft	208
cc) Zurechnung des Gewinn- bzw. Verlustanteils auf den Gesellschafter	208
dd) Veräußerungen innerhalb des ordentlichen Geschäftsbetriebs	209
ee) Veräußerung von Anteilen	209
b) Gewerbesteuer (TP)	209
c) Vermögensteuer (I.S.F.)	210
3. Belastung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter	211
a) Ebene der Gesellschaft	211
aa) Körperschaftsteuer (I.S.)	211
(1) Die Steuerpflicht	211
(2) Ermittlung der körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne	211
(3) Behandlung von Verlusten	212
(4) Veräußerungen	213
bb) Gewerbesteuer (TP)	213

b)	Ebene des Gesellschafters	213
aa)	Juristische Personen als Gesellschafter	213
bb)	Natürliche Personen als Gesellschafter	214
(1)	Einkommensteuerpflichtige Ausschüttungen	214
(2)	Zinsen und Sitzungsgeld	214
(3)	Vermögensteuerpflicht	214
(4)	Veräußerung von Anteilen	215
4.	Genossenschaften und ihre Besteuerung	215
a)	Einordnung von Genossenschaften in das französische Gesellschaftsrecht	215
b)	Genossenschaften und die Economie Sociale	217
c)	Besteuerungsebene der Genossenschaft	218
aa)	Körperschaftsteuer (I.S.)	218
bb)	Gewerbsteuer (TP)	220
d)	Ebene des Mitglieds	221
5.	Zwischenfazit: Innerstaatlicher Belastungsvergleich zwischen Personen-, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	222
a)	Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bzw. deren Gesellschaftern und Anteilseignern	222
aa)	Ebene der Gesellschaft	222
bb)	Ebene des Gesellschafters bzw. Anteilseigners	224
b)	Belastungsvergleich zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie deren Anteilseignern und Mitgliedern	224
aa)	Ebene der Gesellschaft	224
bb)	Ebene des Mitglieds bzw. Anteilseigners	225
6.	Modellrechnung: Steuerbelastungsvergleich SARL – SNC in Frankreich	226
a)	Ausgangsdaten	226
b)	Durchführung des Steuerbelastungsvergleichs	227
aa)	SARL	227
(1)	Ebene der Gesellschaft	227
(a)	Berechnung der Taxe professionnelle (TP)	227
(b)	Berechnung der Impôt sur les sociétés (I.S.)	227
(c)	Mindeststeuer	228
(2)	Ebene der Gesellschafter: Berechnung der IR	228
(a)	Thesaurierung	228
(b)	Ausschüttung	229
bb)	SNC	230
(1)	Ebene der Gesellschaft: Berechnung der TP	230
(2)	Ebene der Gesellschafter: Berechnung der IR	231

c)	Steuerbelastungsvergleich	232
aa)	Steuerbelastung SARL insgesamt bei Thesaurierung	232
bb)	Steuerbelastung SARL insgesamt bei Ausschüttung	232
cc)	Steuerbelastung SNC insgesamt	232
<b>IV.</b>	<b>Das Steuersystem Irlands</b>	233
1.	Überblick über die Steuerarten	233
a)	Einkommensteuer (IT)	233
aa)	Persönliche Steuerpflicht und Steuersätze	233
bb)	Schedulen im irischen Steuerrecht	234
(1)	Schedule C	234
(2)	Schedule D	234
(3)	Schedule E	237
(4)	Schedule F	237
cc)	Investitionen	237
(1)	Ermäßigungen für Investitionen in industriell genutzte Gebäude	238
(2)	Ermäßigungen für Investitionen in Maschinen und Anlagen	239
dd)	Personenbezogene Steuergutschriften und Ermäßigungen	240
b)	Körperschaftsteuer (CT)	241
aa)	Steuerpflicht	241
bb)	Berechnung des Einkommens	242
cc)	Lasten auf das Einkommen	242
c)	Veräußerungsgewinnsteuer (CGT)	243
aa)	Steuerpflicht	243
bb)	Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne und anrechenbaren Verluste	244
cc)	Abnutzbare Vermögensgegenstände	244
dd)	Ermäßigungen und Befreiungen	244
2.	Belastung der Personengesellschaft	245
a)	Laufende Besteuerung	245
aa)	Einkommensteuer (IT)	245
(1)	Zurechnung der Gewinne und Verluste der Personengesellschaft auf ihre Gesellschafter	245
(2)	Freibeträge/Abschreibungen und Lasten auf Investitionen	245
(3)	Förderung von Beteiligungen an Personengesellschaften	246
(4)	Behandlung von Verlusten	247
bb)	Veräußerungsgewinnsteuer (CGT): Veräußerungen im Rahmen des ordentlichen Geschäftsbetriebs	248
b)	Außerordentliche Besteuerungsvorgänge	248

aa) Veräußerungen	248
bb) Betriebsaufgabe	248
3. Belastung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter	249
a) Ebene der Gesellschaft	249
aa) Laufende Besteuerung mit Körperschaftsteuer (CT)	249
(1) Ausschüttungen	249
(2) Investitionen in industriell genutzte Gebäude sowie in Maschinen und Anlagen	249
(3) Behandlung von Verlusten	250
(4) Besteuerung von weiterverarbeitenden Gesellschaften	251
(5) Veräußerungen	251
bb) Außerordentliche Besteuerungsvorgänge	252
(1) Aufgabe eines Betriebs	252
(2) Verlagerung ins Ausland	252
b) Ebene der Gesellschafter	253
aa) Einkommensteuer (IT)	253
(1) Ausschüttungen	253
(2) Förderung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	253
bb) Körperschaftsteuer (CT)	254
(1) Ausschüttungen	254
(2) Förderung von Beteiligungen von Kapital- gesellschaften an anderen Kapitalgesellschaften	255
4. Die Industrial and Provident Society (IPS) und ihre Besteuerung	255
a) Einordnung der Genossenschaft in das jeweilige Gesellschafts- und Ertragsteuerrecht	255
b) Besteuerungsebene der IPS	257
aa) Laufende Besteuerung mit Körperschaftsteuer (CT)	257
bb) Außerordentliche Besteuerungsvorgänge	258
c) Ebene des Mitglieds	258
aa) Dividendenzahlungen von Credit Unions an ihre Mitglieder	258
bb) Anteils- und Darlehenszinsen	258
5. Zwischenfazit: Innerstaatlicher Belastungsvergleich zwischen Personen-, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	259
a) Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bzw. deren Gesellschaftern	259
aa) Ebene der Gesellschaft	259
bb) Ebene der Gesellschafter bzw. Anteilseigner	260
b) Belastungsvergleich zwischen Kapitalgesellschaften und Industrial and Provident Societies sowie deren	

Anteilseignern und Mitgliedern	261
aa) Ebene der Gesellschaft	261
bb) Ebene der Anteilseigner bzw. Mitglieder	262
6. Modellrechnung: Steuerbelastungsvergleich	
Ltd.(GmbH) – GP (OHG) in Irland	262
a) Ausgangsdaten	262
b) Durchführung des Steuerbelastungsvergleichs	263
aa) GmbH	263
(1) Ebene der Gesellschaft: Berechnung der CT	263
(2) Ebene der Gesellschafter: Berechnung der IT	263
(a) Thesaurierung	263
(b) Ausschüttung	264
bb) OHG: IT auf der Ebene der Gesellschafter	265
c) Steuerbelastungsvergleich	266
aa) Steuerbelastung Ltd. insgesamt bei Thesaurierung	266
bb) Steuerbelastung Ltd. insgesamt bei Ausschüttung	266
cc) Steuerbelastung GP insgesamt	266
<b>V. Die Produkte der Nationalstaaten im zwischenstaatlichen Vergleich</b>	267
1. Vergleich der unternehmensrelevanten Steuerarten in den EU-Staaten Deutschland, Frankreich und Irland	267
a) Die Einkommen-/Kapitalertragsteuer im Vergleich	267
aa) Bemessungsgrundlage	267
(1) Einkünfte innerhalb der Einkunftsarten und Schemata	268
(2) Abzüge im Rahmen der Einkunftsarten und Schemata	268
(3) Abschreibungen	270
(4) Ansatz von Rückstellungen	272
(5) Verlustbehandlung	272
bb) Steuertarife	273
b) Die Körperschaftsteuer im Vergleich	274
aa) Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer	274
bb) Verlustbehandlung	275
cc) Steuersätze	275
dd) Körperschaftsteuersysteme	275
c) Gewerbesteuer im Vergleich	276
aa) Steuergegenstand	276
bb) Bemessungsgrundlage	277
cc) Berechnung der Steuer	277
d) Irische Veräußerungsgewinnsteuer versus Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Rahmen der Einkommensteuer	278

aa) Konzeption bezüglich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen	278
bb) Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne und Verluste	279
cc) Die geltenden Steuersätze	280
e) Französische Vermögensteuer (I.S.F.)	281
f) Sonstige französische Unternehmenssteuern	281
g) Französische Mindeststeuer für körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften	282
h) Deutscher Solidaritätszuschlag	282
<b>E. Ausweichstrategien</b>	<b>283</b>
<b>I. Zielsetzungen und Prinzipien eines DBA</b>	<b>283</b>
<b>II. Besteuerung unternehmerischer Gestaltungsalternativen ausländischer Investoren in Deutschland (Inbound-Investitionen)</b>	<b>285</b>
1. Besteuerung von Direktgeschäften	286
a) Belastung mit Einkommen-/Körperschaftsteuer	286
b) Belastung mit Gewerbesteuer	287
2. Besteuerung von inländischen Betriebstätten ausländischer Investoren	287
a) Belastung mit Einkommen-/Körperschaftsteuer	288
aa) Besteuerung im Gewinnfall	288
bb) Besteuerung im Verlustfall	289
b) Belastung mit Gewerbesteuer	289
3. Besteuerung von inländischen Kapitalgesellschaften ausländischer Investoren	290
a) Qualifikationsprobleme	290
b) Belastung der Gesellschaft mit Körperschaft-/Gewerbesteuer	290
c) Belastung der Gesellschafter	291
4. Besteuerung von inländischen Personengesellschaften ausländischer Investoren	293
a) Qualifikationsprobleme	293
b) Belastung der Personengesellschaft mit Einkommen-/Körperschaftsteuer	294
aa) Besteuerung im Gewinnfall	294
bb) Besteuerung im Verlustfall	295
c) Belastung der Personengesellschaft mit Gewerbesteuer	296
<b>III. Besteuerung unternehmerischer Gestaltungsalternativen deutscher Investoren im Ausland (Outbound-Investitionen)</b>	<b>296</b>
1. Besteuerung grenzüberschreitender Direktgeschäfte	296

a)	Quellenbesteuerung in Frankreich bzw. Irland	296
b)	Wohnsitzbesteuerung in Deutschland	297
aa)	Besteuerung mit Einkommen-/Körperschaftsteuer im Gewinnfall	297
bb)	Besteuerung mit Einkommen-/Körperschaftsteuer im Verlustfall	298
cc)	Besteuerung mit Gewerbesteuer	298
2.	Besteuerung ausländischer Betriebstätten deutscher Investoren	299
a)	Besteuerung im Quellenstaat (Ansässigkeitsstaat der Betriebstätte)	299
b)	Besteuerung des Einheitsunternehmens im Sitzstaat (Deutschland)	300
aa)	Belastung mit Einkommen-/Körperschaftsteuer im Gewinnfall	300
bb)	Belastung mit Einkommen-/Körperschaftsteuer im Verlustfall	301
cc)	Belastung mit Gewerbesteuer	302
3.	Besteuerung ausländischer Kapitalgesellschaften deutscher Investoren	302
a)	Einordnungsprobleme bei ausländischen Kapitalgesellschaften	302
b)	Laufende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft	304
aa)	Belastung der Gesellschaft	304
bb)	Belastung der Gesellschafter	304
c)	Besteuerung der Gesellschafter in Deutschland	305
aa)	Besteuerung im Gewinnfall	305
bb)	Besteuerung im Verlustfall	307
cc)	Belastung mit Gewerbesteuer	308
4.	Besteuerung ausländischer Personengesellschaften deutscher Investoren	308
a)	Qualifikationsprobleme	309
aa)	Qualifikation der Gesellschaft	309
(1)	Vertragsstaaten mit Mitunternehmerkonzept	309
(2)	Vertragsstaaten mit Kapitalgesellschaftskonzept	310
bb)	Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafters	310
b)	Laufende Besteuerung im Sitzstaat der Personengesellschaft	311
aa)	Staaten mit Mitunternehmerkonzept	311
bb)	Staaten mit Kapitalgesellschaftskonzept	311
c)	Besteuerung der Mitunternehmer in Deutschland	312
aa)	Belastung mit Einkommen-/Körperschaftsteuer im Gewinnfall	312

(1) Besteuerung bei übereinstimmender Subjektqualifikation	312
(2) Besteuerung bei abweichender Subjektqualifikation	314
bb) Belastung im Verlustfall	315
cc) Belastung mit Gewerbesteuer	315
<b>IV. Modellrechnungen zur Prüfung der optimalen Handlungsmöglichkeit</b>	316
1. Inbound-Investitionen	316
a) Direktgeschäfte	316
aa) Direktgeschäfte durch einen französischen Investor	316
bb) Direktgeschäfte durch einen irischen Investor	317
b) Errichtung einer inländischen Betriebsstätte durch einen ausländischen Investor	318
aa) Errichtung durch französischen Investor	318
bb) Errichtung durch irischen Investor	319
c) Beteiligung eines ausländischen Investors an einer inländischen Kapitalgesellschaft	320
aa) Beteiligung eines französischen Investors	320
bb) Beteiligung eines irischen Investors	321
d) Beteiligung eines ausländischen Investors an einer inländischen Personengesellschaft	322
aa) Beteiligung eines französischen Investors	322
bb) Beteiligung eines irischen Investors	325
2. Outbound-Investitionen	326
a) Direktgeschäfte durch deutschen Investor	326
aa) Direktgeschäfte in Frankreich	326
bb) Direktgeschäfte in Irland	327
b) Errichtung einer ausländischen Betriebsstätte durch deutschen Investor	328
aa) Errichtung einer französischen Betriebsstätte	328
bb) Errichtung einer irischen Betriebsstätte	328
c) Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften	329
aa) Beteiligung an französischer Kapitalgesellschaft	329
bb) Beteiligung an irischer Kapitalgesellschaft	330
d) Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften	331
aa) Beteiligung an französischer Personengesellschaft	331
(1) Personengesellschaft im Mitunternehmerkonzept	331
(2) Personengesellschaft im Kapitalgesellschaftskonzept	332

bb) Beteiligung an irischer Personengesellschaft	333
<b>F. Schlussbemerkungen</b>	335
<b>I. Das Modell des zwischenstaatlichen Wettbewerbs</b>	335
1. Die Akteure auf der Angebotsseite	335
2. Die Akteure auf der Nachfrageseite	336
3. Die Produktpalette bzw. die Steuerpakete der betrachteten Staaten	339
4. Innovations- und Imitationsprozesse	342
<b>II. Reformbestrebungen in Deutschland und ihre Auswirkungen</b>	343
<b>III. Ausweichreaktionen</b>	347
<b>IV. Konvergenz der Steuersysteme oder Fortbestand der Vielfalt ?</b>	349
1. Paradigma	351
2. Stabilisierende Faktoren	353
3. Die Pfadabhängigkeit	355
Literaturverzeichnis	357
<b>Anhang</b>	371

## A. Einführung

### *Erscheinungsformen des Steuerwettbewerbs in der Praxis*

Bei der Beschäftigung mit dem Thema „Steuerwettbewerb in der EU“ wird man schnell von der in Deutschland teilweise heftig geführten Diskussion über Steueroasen, Kapitalabfluss in Niedrigsteuerländer, Steuerdumping, erodierende Steuereinnahmen und damit verbundene Ausgabenkürzungen zu Lasten der Sozialleistungen sowie eine zunehmende Besteuerung immobiler Faktoren eingeholt.<sup>1</sup> Vor allem die neueren Mitgliedstaaten der EU gehen mit niedrigen Einheitssteuersätzen – sog. flat rates – bei der Einkommensteuer und einer niedrigen Unternehmenssteuerbelastung von etwa 20 Prozent voran. In Deutschland liegt die steuerliche Unternehmensbelastung, verursacht durch Körperschaft- und Gewerbesteuer, immerhin bei ungefähr 28 Prozent. Insofern ist es ökonomisch rational, dass Privatpersonen und Unternehmen die unterschiedlichen Steuergesetzgebungen in den anderen Mitgliedstaaten ausnutzen und sich bzw. ihr Kapital in dem Staat ansiedeln, der bezüglich eines Mix aus Steuern und angebotenen staatlichen Leistungen ihren Bedürfnissen am besten entspricht. Während diese Entwicklung gegenüber den neueren EU-Staaten toleriert wird, da auf diese Weise positive Impulse für die Erreichung der Gemeinschaftsziele gesetzt werden (Angleichung der Lebensbedingungen, Ausgleich der Einkommensunterschiede), wodurch sich die Gesamtwohlfahrt innerhalb des gemeinsamen Marktes erhöht,<sup>2</sup> wird ein Kapitalabfluss vor allem nach Österreich oder Irland heftig beklagt. Aufgrund der räumlichen, sprachlichen und kulturellen Nähe zu Deutschland profitiert besonders Österreich von dem durch die niedrige Abgeltungsteuer sowie die nicht mehr erhobene Erbschaftsteuer verursachten Zufluss an Kapital. Erhebliche Kritik entzündet sich an Irland, das mit der Senkung seines Körperschaftsteuersatzes auf 12,5 Prozent zunächst für Finanzierungsgesellschaften, später für sämtliche Kapitalgesellschaften, Vorreiter für niedrige Steuersätze in Europa war. Auch nach dem Beitritt der neueren EU-Mitgliedstaaten bleibt der niedrige irische Körperschaftsteuersatz in der EU unerreicht.<sup>3</sup> Gerade in Zeiten

- 1 Siehe *Randzio-Plath, C.*, Vor- und Nachteile des internationalen Steuerwettbewerbs, 2001, S. 236.
- 2 Siehe *Dehne, B.*, Ober- und Untergrenzen der Steuerbelastung, 2004, S. 160.
- 3 Siehe *Weinelt, A.*, Das deutsche Körperschaftsteuersystem im Spannungsfeld, 2007, S. 86.

der gegenwärtigen Finanz- und Wirtschaftskrise, in denen die Nationalstaaten Europas und auch Deutschland viel Kapital für die Rettung von Banken<sup>4</sup> und zur Ankurbelung der Konjunktur einsetzen, fällt besonders negativ ins Gewicht, dass dem deutschen Fiskus durch den Abfluss von Kapital Steuereinnahmen entzogen werden.

Weil in der Diskussion über den Steuerwettbewerb aufgrund erodierender Steuereinnahmen die Betonung hauptsächlich auf den negativen Aspekten desselben liegt, werden immer wieder Forderungen laut, durch Steuerharmonisierung den Wettbewerb auszuschalten bzw. zu beschränken. Erhoben wird wegen ihrer Signalwirkung vor allem die Forderung nach Vereinheitlichung der Steuersätze, zumal eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen wesentlich schwieriger durchzuführen wäre. Aufgrund des in der EU geltenden Einstimmigkeitsprinzips im Bereich der Steuern steht jedoch auch die Forderung nach einheitlichen Steuersätzen auf verlorenem Posten. Unter dem Eindruck, dass die EU-Staaten in Bezug auf ihre Steuerpolitik, die nach dem Verlust der Währung als einziges verbliebenes wirtschaftspolitisches Gestaltungsinstrument nationale Angelegenheit geblieben ist, bewegungsunfähig sind, fand in der EU eine Abkehr vom Harmonisierungsgedanken statt. Stattdessen wandte man sich der Koordinierung der Steuerpolitik zu, die in der Verabschiedung von Richtlinien ihren Niederschlag fand.<sup>5</sup> Durch die bessere Koordinierung sollte die Verwirklichung gemeinsamer Ziele der EU wie der Abbau noch bestehender Verzerrungen im Binnenmarkt, die Vermeidung erheblicher Einbußen beim Steueraufkommen oder die beschäftigungsfreundliche Gestaltung der Steuerstrukturen erreicht werden.<sup>6</sup>

### ***Kritische Auseinandersetzung mit dem in der Literatur erörterten Thema „Steuerwettbewerb“***

Dem Steuerwettbewerb, der vom theoretischen Standpunkt aus auf vielfältige Weise in der Literatur behandelt wird, liegt kein evolutionäres Wettbewerbsverständnis zugrunde. In der Diskussion ausgeklammert wird, welche Bedeutung die verschiedenen Rechtsformen im zwischenstaatlichen Wettbewerb haben und

4 Vor diesem Hintergrund ist bemerkenswert, dass die Hypo Real Estate vor allem durch eine irische Tochtergesellschaft beinahe insolvent gegangen wäre.

5 Siehe *Randzio-Plath, C.*, Vor- und Nachteile des internationalen Steuerwettbewerbs, 2001, S. 235 f., 241.

6 Siehe *Mors, M.*, Der EU-Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung, 2001, S. 198.

wie sie die Staaten dabei unterstützen, hochwertiges Humanvermögen, Finanz- bzw. Realkapital in Form von Direktinvestitionen zu attrahieren. Nicht eingegangen wird darauf, welche Rolle die Genossenschaft im zwischenstaatlichen Wettbewerb spielt bzw. welche Funktion sie wahrnehmen könnte. Darüber hinaus fehlt es an Hinweisen, wie der Wettbewerb innerhalb der EU beispielsweise durch die Verwendung der Rechtsformen „Europäische Aktiengesellschaft“ und „Europäische Genossenschaft“ gestärkt werden kann. Nur vereinzelt wird auch diskutiert, ob Wettbewerb in der Praxis auf längere Sicht eine Angleichung der Steuersysteme innerhalb der EU bzw. der Wettbewerbsdruck eine weitreichende Harmonisierung insbesondere der direkten Steuern bewirkt. Oder erhält der Wettbewerb erst die Vielfalt an zu erhebenden Steuern, verschieden ausgestalteten Bemessungsgrundlagen und unterschiedlich hohen Steuersätzen?

An die theoretische Erörterung des Steuerwettbewerbs schließt sich keine Diskussion darüber an, welche Auswirkungen des Steuerwettbewerbs sich in der Praxis anhand eines konkreten Länderbeispiels zeigen. Maßnahmen wie z.B. die Senkung der Körperschaftsteuer, die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, die Besteuerung immobiler Faktoren sowie die gleichzeitige Entlastung des Faktors „Kapital, welche die Staaten im Wettbewerb ergreifen, werden nicht analysiert und kritisch hinterfragt. Ferner wird keine Beurteilung darüber abgegeben, ob sich die Staaten bei der Gestaltung ihrer Steuersysteme tatsächlich an den Besteuerungsprinzipien, die von der Theorie aufgestellt wurden, orientieren und wie erfolgreich sie mit einer an diesen Prinzipien ausgerichteten Steuerpolitik im Wettbewerb aufgestellt sind.

Der Begriff „Internationales Steuerrecht“ lässt einen Vergleich der einzelnen Bestimmungen in den unterschiedlichen Ländern und eine sich daran anschließende Steuerbelastungsanalyse der Rechtsformen erwarten, auf der die weitergehende Untersuchung aufbaut. Stattdessen behandelt die Literatur überwiegend, über welche Handlungsmöglichkeiten ein Investor im In- und Ausland verfügt und welche steuerlichen Konsequenzen sich für ihn daraus ergeben.

Die steuerliche Belastungsanalyse im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung konzentriert sich auf die in der Praxis am häufigsten auftretenden Rechtsformen Kapital- bzw. Personengesellschaften. Auf die Rechtsform der Genossenschaft wird in den seltensten Fällen eingegangen. Auch die Besteuerung der Europäischen Genossenschaft, bei der auf die nationalen Steuersysteme und Steuergesetzgebungen zurückgegriffen werden muss, da sich die EU-Staaten auf kein eigenständiges in sich stimmiges Besteuerungsrecht für Europäische Genossenschaften einigen konnten, wird nicht behandelt. Hingegen erfolgt eine intensive Auseinandersetzung mit der Besteuerung international agierender Konzerne sowie dem Einfluss von Investitionsentscheidungen und Finanzierungs-

möglichkeiten auf dieselbe. Besondere Beachtung wird der Problematik der konzerninternen Verrechnungspreise und ihrer Gestaltung gewidmet.

Weiterhin bleibt festzustellen, dass sich die Analyse der Besteuerung von Investitionen ausländischer Investoren in Deutschland (Inbound-Investitionen) und deutscher Investoren im Ausland (Outbound-Investitionen) stark an dem Doppelbesteuerungsabkommen der OECD orientiert, das als Muster zwischen den mit Industrieländern geschlossenen Abkommen erhalten muss. Eine konkrete Bezugnahme der Besteuerung auf die zwischen zwei Ländern geschlossenen DBA sucht man in der Fachliteratur vergeblich. Aus diesem Grund kann man der Literatur auch keine Belastungsunterschiede der einzelnen Handlungsalternativen entnehmen, über die der Investor bezogen auf bestimmte Länder verfügt.

### *Vorgehensweise*

Wie der Titel der vorliegenden Arbeit „Steuerwettbewerb in der EU – ein steuerlicher Belastungsvergleich zwischen Personen-, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in ausgewählten Ländern der EU“ bereits vermuten lässt, besteht die Dissertation aus zwei großen Blöcken, einem theoretischen Teil und einem praxisbezogenen Steuerteil.

Im Theorieteil wird zunächst allgemein der Wettbewerb zwischen Staaten um Humanvermögen, Real- und Finanzkapital als evolutionärer Prozess beschrieben. In dem Modell des zwischenstaatlichen Wettbewerbs agieren auf der Angebotsseite die drei ausgewählten Länder der EU – Deutschland, Frankreich und Irland. Diesen stehen auf der Nachfrageseite vor allem natürliche Personen und Unternehmen in den verschiedenen Rechtsformen gegenüber, welche die von den Nationalstaaten angebotenen Produkte konsumieren.<sup>7</sup> Zugleich bieten die Rechtsformen jedoch diejenigen Produktionsfaktoren (Humanvermögen, Real- und Finanzkapital) an, die von den Staaten im zwischenstaatlichen Wettbewerb nachgefragt werden. Dabei ist die Bedeutung der einzelnen Rechtsformen in Bezug auf die Erbringung der Produktionsfaktoren sehr unterschiedlich. Besonderes Augenmerk ist der Frage gewidmet, ob Genossenschaften angesichts ihrer Strukturmerkmale eher über Vorteile im zwischenstaatlichen Wettbewerb verfügen oder mit Nachteilen zu kämpfen haben.

Als Produkte bieten die Staaten eine Vielzahl von Leistungen an wie z.B. eine gute Infrastruktur, ein hohes Bildungsniveau oder eine gesicherte Gesundheits-

<sup>7</sup> Siehe Gerken, L., Wettbewerb der Staaten, 1999, S. 11.

versorgung, die durch Steuern und Abgaben finanziert werden müssen.<sup>8</sup> Da in diesen drei Ländern die angebotenen Leistungen zumindest ein solides Grundniveau aufweisen, konzentriert sich die vorliegende Arbeit auf die Finanzierung der Leistungen in Form von Steuern, da hier zum Teil erhebliche Unterschiede festzustellen sind. Die in der Arbeit zu untersuchenden Produkte beinhalten deshalb die Steuersysteme der Länder, bestehend aus den „Aktionsparametern“ verschiedene Steuerarten, Bemessungsgrundlagen und Steuersätze, woraus die unterschiedliche Belastung der einzelnen Rechtsformen resultiert.

An dieser Stelle kommt auch der evolutionäre Wettbewerbsprozess ins Spiel. Entscheidet sich ein Wirtschaftssubjekt dafür, das ihm dargebotene Produkt bzw. Steuersystem abzulehnen, da es ein anderes Produkt für vorteilhafter hält, kann es Ausweichreaktionen initiieren, indem es sich beispielsweise an ausländischen Gesellschaften beteiligt, im Ausland ein neues Unternehmen gründet und in letzter Konsequenz ganz aus einem Staat abwandert und sämtliche Produktionsfaktoren abzieht. Durch solche Wanderungsprozesse wird neues Wissen über die Vorteilhaftigkeit eines Steuersystems generiert, das die Nationalstaaten bei der Neugestaltung ihres eigenen Steuersystems nutzen können.

Abschließend behandelt der Theorieteil gezielt den Steuerwettbewerb, der sich als Spielart des zwischenstaatlichen Wettbewerbs darstellen lässt. Dabei geht es zunächst um die Frage, wie stark ausgeprägt der Steuerwettbewerb innerhalb der EU tatsächlich ist. Anschließend werden Maßnahmen erörtert, die dazu beitragen sollen, den Wettbewerb zu fördern. Dazu gehört z.B., wie sich der Übergang von der Real-seat-Theorie zur Incorporation-Theorie oder die Einführung der europäischen Rechtsformen wie Europäische Aktiengesellschaft und Europäische Genossenschaft auf den Wettbewerb auswirken würden.

Das Hauptaugenmerk in diesem Teil liegt allerdings auf den Auswirkungen, die der Steuerwettbewerb z.B. auf das Steueraufkommen oder die Kapitalertragsbesteuerung hat. Denn besonders dem Kapital als mobilstem Produktionsfaktor, so viel sei an dieser Stelle schon verraten, kommt im internationalen Steuerwettbewerb eine Schlüsselfunktion zu. In letzter Konsequenz stellt sich dabei die Frage, ob durch den Steuerwettbewerb die Steuersysteme immer mehr konvergieren oder ob bestimmte Faktoren wie ein bestehendes Steuerparadigma oder Pfadabhängigkeiten eine Annäherung verhindern, so dass eine Vielfalt an Systemen bleibt.

Im sich anschließenden praktischen Steuerteil werden zunächst die Produkte des zwischenstaatlichen Wettbewerbs in Form der Steuersysteme dargestellt, die von den Nationalstaaten angeboten werden. Deshalb werden die für die Arbeit

8 Siehe *Siebert, H./Koop, M. J.*, Institutional Competition, 1990, S. 440.

relevanten Steuerarten beschrieben, aus denen ein Steuersystem besteht. In einer innerstaatlichen Analyse wird im Anschluss die steuerliche Belastung der einzelnen Rechtsformen und der dahinter stehenden Personen ermittelt, es werden also die Angebote, die die Nationalstaaten den Akteuren der Nachfrageseite, – den Rechtsformen –, unterbreiten, auf ihre Vorteilhaftigkeit hin untersucht.

Darauf folgt ein zwischenstaatlicher Belastungsvergleich, d.h. die Steuersysteme Deutschlands, Frankreichs und Irlands werden im Ganzen miteinander auf ihre Wettbewerbsfähigkeit hin verglichen. Um im Modell des zwischenstaatlichen Wettbewerbs zu bleiben, werden die Produkte der Nationalstaaten in Form der Steuerpakete analysiert.

Wurden die Steuersysteme der drei Nationalstaaten in Bezug auf die Vorteilhaftigkeit geprüft, stellt sich die Frage, wie die Wirtschaftssubjekte reagieren, um die Steuerbelastung zu reduzieren oder ein für sie vorteilhafteres Steuersystem zu nutzen. Diesen Ausweichreaktionen widmet sich der letzte Block des Steuerteils. Hierbei werden verschiedene Möglichkeiten – Durchführung von Direktgeschäften, Errichtung einer Betriebsstätte, Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft – aufgezeigt, über welche die Akteure der Nachfrageseite verfügen, um auf die größere Wettbewerbsfähigkeit eines Steuersystems in einem anderen Nationalstaat zu reagieren.

Im Schlusskapitel der Arbeit werden die Ergebnisse aus dem Steuerteil zusammengefasst und mit dem Modell des zwischenstaatlichen Wettbewerbs als evolutionärem Prozess in Einklang gebracht.